Séminaire clôture et assainissement des comptes

Conférencier : ASSAD Chabane

Consultant dans la commission ad hoc du CNC chargé des normes d'audit externe

«De minimis non curat praetor » Jules Cesar
« Le chef ne se préoccupe pas du détail »

GENERALITES SUR LES TRAVAUX D'INVENTAIRE ET LES REGULARISATIONS

Notions sur l’exercice comptable

En principe, l’exercice comptable coïncide avec l’année civile : Il commence donc le 1er Janvier et se termine le 31 Décembre de chaque année. Toutefois, pour certaines activités, le choix du 31 Décembre comme date de fin d’exercice n’est pas souhaitable pour les raisons suivantes:

- soit qu’à cette date, un travail intense ne permet pas de procéder aux lourds travaux d’inventaire.

- soit parce que cette date s’inscrit au cœur du cycle annuel d’exploitation et qu’il ne convient pas de couper ce cycle en deux.

L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire.

Les données d'inventaire sont regroupées sur le livre d'inventaire et distinguées selon la nature et le mode d'évaluation des éléments qu'elles représentent. Le livre d'inventaire doit être suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan et du compte de résultats.

Les comptes annuels sont transcrits chaque année sur le livre d'inventaire,

Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat TFT, TVCP et une annexe, **qui forment un tout indissociable**.

Les **écritures d'inventaire** consistent à régulariser et à ajuster les comptes afin de présenter une image fidèle du patrimoine de l'entreprise, en tenant compte des comptes sincères et réguliers grâce **au respect de tous les principes comptables**.

Plusieurs de ces principes sont mis en évidence lors des travaux de fin d'exercice :

- Amortissements, dépréciations et provisions : **principe de prudence**
- Amortissements, tenue des stocks : **principe de permanence des méthodes**
- Régularisations des comptes de charges et de produits : principe d'indépendance des exercices.

Ecritures d'inventaire

Durant l'exercice, l'entreprise n'a comptabilisé que les charges, produits, profits et pertes correspondant à des opérations effectives et pour lesquelles elle a reçu des pièces justificatives **(balance avant inventaire).**

Mais pour déterminer le résultat net, il faut tenir compte d'éléments qui n'ont donné lieu à aucun enregistrement comptable durant l'exercice comme par exemple :

- **l'usure (amortissement) des immobilisations**;
- **la dépréciation** des stocks, des titres de placement et de participation, et l'insolvabilité de certains clients et autres débiteurs (dépréciation des comptes d'actif);

Ecritures d’inventaire

- **la prise en compte de obligations probables mais qu’on doit estimer** découlant des engagements avec les tiers(Provisions pour risques et charges);

- **la prise en compte de charges et produits relatifs l’exercice pour lesquels l’entreprise n’ a pas encore reçu de pièces justificatives** et l’exclusion de charges et produits qui concernent des exercices ultérieurs (Par l’intermédiaire des comptes de régularisation actif et passif);

- **le reclassement des créances et des dettes**

- Le **traitement comptable des corrections** d’erreurs fondamentales et insignificatives

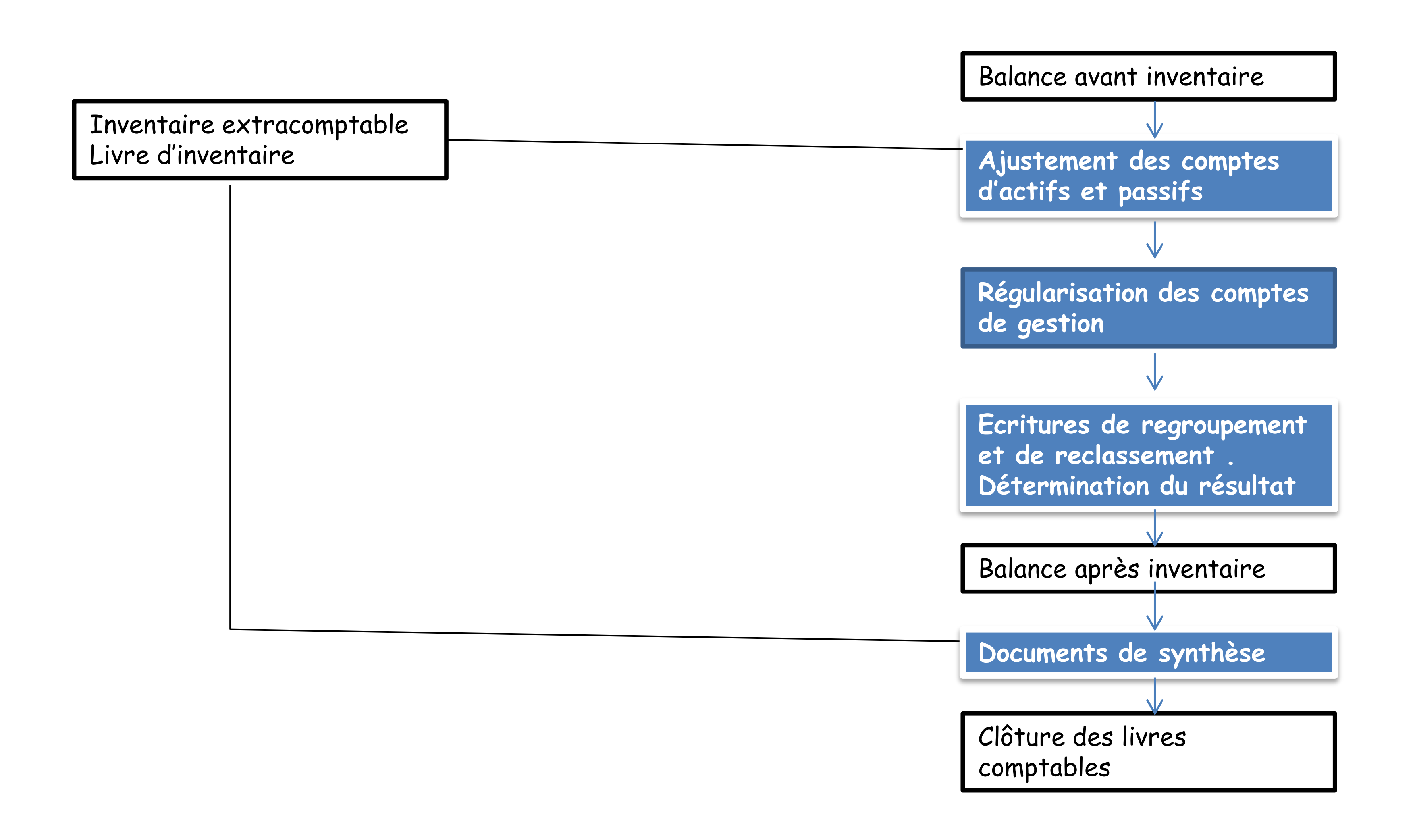
- les **produits constatés d’avance** et **les charges constatées d’avance.**

- **la détermination du bénéfice fiscal** nécessaire pour calculer la charge d’impôt
- Elaboration des **états financiers et fiscaux**

La **réalisation des travaux d'inventaire doit respecter certains délais** :

- Dans les sociétés, les comptes annuels doivent être soumis aux associés ou actionnaires dans les 6 mois de la clôture de l'exercice ;

- Le résultat doit être déclaré aux services fiscaux dans les 4 mois qui suivent la clôture de l'exercice. Le résultat fiscal qui sert de base au calcul de l'impôt sur les bénéfices est déterminé à partir du résultat comptable retraité.



Inventaire extracomptable
Livre d'inventaire
Balance avant inventaire
Ajustement des comptes d'actifs et passifs
Régularisation des comptes de gestion
Ecritures de regroupement et de reclassement .
Détermination du résultat
Balance après inventaire
Documents de synthèse
Clôture des livres comptables

La notion de contrôle interne des enregistrements comptables (ou justification des comptes)

- Le contrôle interne des enregistrements comptables consiste à vérifier les soldes des différents comptes. L'objectif de cette étape est de déceler et de corriger les erreurs commises lors de l'enregistrement des opérations en cours d'exercice.

- La vérification s'effectue dans tous les cas sur la base de la fiche grand livre du compte concerné.

- La technique de vérification proprement dite dépend de la nature de chaque compte.

La notion de contrôle interne des enregistrements comptables (ou justification des comptes)

Exemples

Comptes fournisseurs pour chaque fiche grand livre d'un fournisseur donné, on pointe les mouvements crédit (qui traduisent les prises en compte des factures) avec les mouvements débit (qui traduisent les règlements et les avoirs). On corrige éventuellement les factures doublement comptabilisées, celles qui comportent des erreurs de comptabilisation et celles qui n'ont pas été comptabilisées. On corrige également les règlements qui ne concernent pas le fournisseur en question. ..etc. Il ne restera donc que les factures non réglées dont la somme constitue le solde du fournisseur considéré. On peut par la suite confirmer directement ces factures non réglées avec le fournisseur en question.

Comptes banques et CCP : Ces comptes sont justifiés par l'établissement d'états de rapprochement et par confirmation avec les établissements financiers correspondants.

Pour effectuer les contrôles exhaustifs dans le cadre du SCF, consulter le guide du contrôle de compte disponible dans votre dossier documentaire.

L’inventaire extracomptable (ou inventaire physique)

- Le contrôle interne des enregistrements comptables est nécessaire mais non suffisant. Encore faut-il que cet inventaire soit conforme avec la réalité aux plans quantitatif et qualitatif. Cet impératif est réalisé à travers:

- un recensement physique (aspect quantitatif et évaluation);

- une revue et, le cas échéant, une correction de la valeur attribuée à certains éléments d’actif (immobilisations, valeurs mobilières et de participation, clients... etc.)

- L’inventaire physique consiste donc à recenser matériellement les éléments constitutifs de la situation réelle de l’entreprise : immobilisations, stocks de toute nature, effets, titres, disponibilités (caisses) etc... et évaluer ces éléments compte tenu de leur état et de leur utilité.

L'inventaire extracomptable (ou inventaire physique)
Les Immobilisations corporelles

- L'inventaire des immobilisations corporelles consiste à recenser les éléments immobilisés existants en réalité dans l'entreprise,
- Comparer l'inventaire physique des immobilisations avec des états extracomptables qui coïncident avec la comptabilité (fiches et registres d'immobilisations). Cette comparaison ne peut être efficace que si trois conditions soient réunies:
  - Les immobilisations sont identifiées par un code inscrit aussi bien sur l'élément en question que sur le détail extracomptable,
  - L'inventaire des immobilisations est effectué de manière exhaustive,
  - La comparaison entre le détail extracomptable et l'inventaire est effectuée minutieusement.

Cette comparaison permet de dégager éventuellement des différences entre les éléments existants et les éléments comptabilisés. Ces différences sont de différentes natures:

L’inventaire extracomptable (ou inventaire physique)

Les Immobilisations corporelles

- Il est possible que des éléments comptabilisés **n’existent pas réellement** : dans ce cas, **la perte de l’élément immobilisé doit être constatée en comptabilité** en vue de dégager un solde du compte d’immobilisation conforme à la réalité des éléments existants. Cette perte n’est enregistrée qu’après s’être assuré (par une enquête) que l’élément concerné n’est pas seulement prêté ou en réparation et qu’au vu d’une décision écrite des responsable de l’entreprise autorisant cette comptabilisation.

- Il est à préciser, à ce niveau, que **la décision écrite de la direction** de l’entreprise **constitue la pièce justificative de l’enregistrement de la perte de l’élément immobilisé.**

L'inventaire extracomptable (ou inventaire physique)
Les Immobilisations corporelles

- il est aussi possible que des éléments soient inventoriés sans être comptabilisés . Ces éléments doivent être identifiés en vue de leur comptabilisation. Cette hypothèse peut provenir de 3 raisons principales

- **Le comptable s'est trompé dans l'enregistrement d'une immobilisation qu'il a inscrite dans un compte de charges**. Dans ce cas, il suffit de retrouver l'écriture correspondante et de la corriger par le biais de la contre-passation totale.

- **La pièce justificative de l'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine de l'entreprise n'est pas parvenue** et n'a pas, par conséquent, été enregistrée. Dans ce cas, il importe de se procurer cette pièce justificative et de la comptabiliser,

- **L'élément immobilisé est utilisé par l'entreprise sans être sa propriété** (cas de la location par exemple) auquel cas il n'y a lieu à aucun enregistrement comptable.

L’inventaire extracomptable (ou inventaire physique)

Les Immobilisations Incorporelles

- La nature de l’inventaire extracomptable des immobilisations incorporelles est différente de celle des immobilisations corporelles, étant donné que les immobilisations incorporelles n’existent pas physiquement.

- Aussi, l’inventaire extracomptable des ces immobilisations consiste dans la confrontation entre les détails comptables des comptes d’immobilisations incorporelles avec les documents (détenus généralement par la Direction), et justifiant l’existence et la propriété de ces immobilisations (Exemples contrat de concession d’une licence, d’une marque de fabrique ou contrat d’acquisition ou d’apport d’un fonds de commerce...etc).

L’inventaire extracomptable (ou inventaire physique)

L’inventaire des valeurs d’exploitation

L’inventaire des valeurs d’exploitation consiste dans le comptage et l’évaluation des stocks.

a) Comptage

- Le comptage concerne toutes les valeurs d’exploitation existants dans les magasins à la date d’arrêté des comptes. Ce comptage doit être fait de manière exhaustive et concerne tous les articles existants qu’ils soient facturés par les fournisseurs ou non encore facturés.

- Ce comptage s’effectue par plusieurs techniques dépendant de la nature de l’article à inventorier pesage pour les articles entreposés au Kg, jaugeage pour certains liquides entreposés dans des citernes, comptage pour les articles se comptant à l’unité, détermination de la surface pour les articles mesurés en surface, etc...

L’inventaire des valeurs d’exploitation

b) Evaluation

- Pour les articles achetés (marchandises, matières premières et matières consommables) l’évaluation s’effectue au coût d’achat (prix augmenté des frais accessoires . Le coût d’achat à retenir est celui déterminé par la méthode du coût moyen pondéré ou du FIFO.

- Pour les articles produits, l’ évaluation se fait normalement au coût de revient déterminé par la comptabilité analytique d’exploitation. Le mode de détermination de ce coût de revient ne fait pas l’objet du cours de comptabilité générale.

- L’évaluation se fait toujours à un coût unitaire par élément. L’obtention de la valeur des stocks se fait par multiplication des quantités inventoriées avec leur coût unitaire.

- L’état de l’inventaire des stocks, ainsi obtenu, est visé par une personne responsable et constitue alors la pièce justificative de l’enregistrement des stocks

L’inventaire des autres biens d’actif

Les espèces en caisse

Cet inventaire consiste dans le comptage des espèces existantes à la date d’arrêté des comptes. Ce comptage est confronté avec le solde comptable arrêté à cette date. Les différences entre le solde comptable et le solde physique peuvent provenir :

- d’erreurs de comptabilisation ou d’omissions en comptabilité qu’il y a lieu de rechercher et de corriger selon la nature de l’erreur ou de l’omission, celui devant exister compte tenu de la réalité des opérations ayant transité par la caisse. **Ces différences doivent être régularisées selon un procès verbal entre le caissier et le contrôleur de la caisse et la différence est imputée :**

- soit au compte du caissier,
- soit au compte pertes et de profits exceptionnels (658/758)

L'inventaire des autres biens d'actif

Les fonds déposés la banque et aux chèques postaux

- Comme ils ne sont pas déposés dans l'entreprise, ces fonds ne peuvent être comptés. Il y a lieu par conséquent de rapprocher les soldes comptables avec les soldes inscrits sur les relevés adressés régulièrement à l'entreprise par sa banque ou la poste.

Les effets à recevoir

- On dresse un état de tous les effets de commerce existant en portefeuille et ceux qui sont en cours d'encaissement ou d'escompte. Cet état est confronté avec le détail du solde comptable et les éventuelles différences sont analysées et donnent lieu à la constatation éventuelle d'écritures comptables (ex effet reçu d'un client et non enregistré).

L'inventaire des autres biens d'actif
Les titres
Les titres de participation : Ce sont les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence dans la société émettrice des titres. Leur inventaire extracomptable se fait de deux manières:

*pour les titres matérialisés par un document écrit, l'inventaire se fait de manière physique quand ces titres sont déposés dans la caisse de l'entreprise ou par recours à une confirmation auprès de l'organisme chargé de leur conservation (généralement, il s'agit d'un établissement financier).

*pour les titres non matérialisés par un document écrit (parts sociales dans les autres types de sociétés), l'inventaire se fait par confrontation entre les écritures comptables (ou le détail du compte titres de participation) avec les documents justifiant que la société est détentrice de ces titres (comme par exemple les statuts de la société émettrice des titres, les procès verbaux relatifs aux assemblées constitutives, aux augmentations et réductions de capital, les contrats de cession des titres etc...).

L’inventaire des autres biens d’actif
Les titres
Les titres de placement

ce sont les titres acquis par l’entreprise en vue d’en tirer un revenu ou une plus-value par la revente. Leur inventaire extracomptable est effectué de la même manière que pour les titres de participation.

La confrontation entre l’inventaire comptable et extracomptable des valeurs mobilières permet de dégager des différences qui peuvent être dues à plusieurs raisons

*erreurs de comptabilisation qu’il y a lieu de corriger en fonction de leur nature,

*pièces justificatives non parvenues ‘à la comptabilité qu’il y a lieu de rechercher et de comptabiliser.

Pour plus de détail, consulter le guide de contrôle des comptes disponible dans votre dossier documentaire

L’inventaire des autres biens d’actif

Les créances

- L’inventaire des créances ne peut se concevoir que dans le cadre d’une justification et d’une confirmation des créances comptabilisées avec le débiteur concerné (client, débiteur divers etc..). Dans la pratique, cette confirmation a lieu par confrontation des fiches grand livre de l’entreprise et du client. Cette confrontation a pour objectifs:

*de déterminer les erreurs ou les omissions au niveau de la comptabilité de l’entreprise que cette dernière se doit de régulariser (exemple facture de vente omise dans la comptabilité de l’entreprise, règlement omis dans cette même comptabilité, imputation d’une facture ou d’un règlement dans un compte client erroné etc...);

*de déterminer les erreurs ou les omissions au niveau de la comptabilité du client que ce dernier se charge normalement de régulariser.

L’inventaire des autres biens d’actif

L’inventaire des dettes

Cet inventaire se fait de la même manière que pour les créances et a les mêmes objectifs.

L’inventaire des charges et des produits

- Cet inventaire se résume en une confrontation entre les charges et produits comptabilisés et ceux qui devraient l’être par référence aux contrats factures…etc. Ainsi par exemple, pour les assurances on détermine, par police, la période concernée par les quittances des primes comptabilisées et par voie de conséquence on régularise les dépassements par rapport à l’exercice comptable ou les assurances non constatées.

Le traitement comptable et fiscal des amortissements

L‘évaluation des immobilisations à la clôture de l’exercice

Traitement de référence est **le coût amorti**

Le coût amorti = coût historique – amortissements – pertes de valeurs

Traitement autorisé est **la réévaluation**

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement

Aspect comptable	Constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément actif résultant de l'usage, du temps, du changement technique, juridique ou de toute autre cause dont les effets sont jugés ***irréversibles***.
Aspect économique	L'amortissement reflète l'usure, la dépréciation normale et la destruction économique de l'actif en contre partie des avantages économiques générés
Aspect financier	L'amortissement est considéré comme une charge non décaissable donc il participe dans l'autofinancement de l'entreprise nécessaire à renouveler des investissements

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement

Selon l'approche comptable, un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement

Règles de gestion

Le montant amortissable = coût historique – valeur résiduelle nette

Amortissement = le montant amortissable/ durée d'utilité

Durée d'utilité <= durée de vie de l'immobilisation

Si la durée d'utilité = durée de vie alors la valeur résiduelle nette = 0

Si la durée d'utilité < durée de vie alors la valeur résiduelle nette > 0

Remarque

Si la durée d'utilité < durée de vie alors ***la valeur résiduelle nette > 0 et > CH***

alors ***il faut cesser d'amortir !!!***

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement

Règles de gestion

- L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif;
- le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif;
- le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif.

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement linéaire et dégressif

Exemple

Le 01/01/2012, une entreprise achète une voiture pour 2.000.000 DA destinée aux services commerciaux. La durée d'utilité est égale à 5 ans et la valeur résiduelle est de 500 000 DA

Calculer les amortissements selon les modes linéaire et dégressif

Mode d'amortissement linéaire

Année	Coefficient	Charge	VCN
Dotation 2012	20%	300 000	1700 000
Dotation 2013	20%	300 000	1400 000
Dotation 2014	20%	300 000	1100 000
Dotation 2015	20%	300 000	800 000
Dotation 2016	20%	300 000	500 000

Mode d'amortissement dégressif selon la méthode SOFTHY

Calcul du digit = (2 000 000 – 500 000)/ (1+2+3+4+5)

Le digit = 13 333,33

Année	Unité	Charge	VCN
Dotation 2012	5	500 000	1 500 000
Dotation 2013	4	400 000	1 100 000
Dotation 2014	3	300 000	800 000
Dotation 2015	2	200 000	600 000
Dotation 2016	1	100 000	500 000

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement selon les unités de production

Exemple

Une compagnie aérienne acquiert un avion pour le prix de 10.000.000 EUR, cours du jour 1 EUR = 100 DZD. Sa durée de vie est estimée à 20 ans. Cette compagnie a pour habitude de céder ses avions après 5 à 10 ans d'utilisation.

Au moment de l'acquisition, la compagnie estime conserver l'avion 5 ans et le revendre à l'issue de cette période au de 800.000.000 DZD. L'entité estime que la dépréciation subie par l'avion est proportionnelle au kilométrage parcouru. En 5 ans, l'avion devrait effectuer 3.000.000 Km.

Au 31/12//N, les hypothèses initiales restent inchangées et l'avion a parcouru 450 000 Km.

Déterminer le montant des amortissements au titre de N

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement selon les unités de production

Exemple

N : (1.000.000.000 – 800.000.000) *450.000/3.000.000 = **30.000.000 DZD**

Au 31/12/N+1, la compagnie révise ses hypothèses e la manière suivante :

La durée d'utilisation sera de 07 ans

La valeur résiduelle est estimée à 650 000 000 DZD

Le kilométrage total attendu de l'avion devrait s'élever à 4.000.000 Km

le kilométrage effectué au N+1 est de 550 000 Km

Déterminer le montant des amortissements au titre N+1 ?

N+1 : (1.000.000.000- 650.000.000-30.000.000)*550.000/(4000.000 – 450.000) = **49 577 500** DZD

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : changement d'estimation comptable

- Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle appliqués aux immobilisations corporelles et incorporelles doivent être réexaminés périodiquement ; en cas de modification importante du rythme attendu d'avantages économiques découlant de ces actifs, les prévisions et estimations antérieures sont modifiées pour refléter ce changement de rythme.

- Lorsqu'un tel changement s'avère nécessaire, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs sont ajustés.

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : changement d'estimation comptable

Exemple

Une entreprise possède un matériel acquis pour 120.000DZD le 01/07/2009. La durée d'utilisation avait à l'époque été estimée à 8 ans. Les amortissements suivant ont été pratiqués :

- En 2009: (120.000/8) *6/12 = 7500
- En 2010: 120.000/8 = 15 000
- En 2011: 120.000/8 = 15 000

Au début de l'exercice 2012, il apparaît que compte tenu de l'utilisation intensive de l'équipement, sa durée de vie restante sera plus vraisemblablement de 05 ans. La durée d'utilisation restante est donc d'une année et demie au 31/12/2012.

L‘évaluation des immobilisations à la clôture de l’exercice

Amortissement : changement d’estimation comptable

Exemple

- La somme des dotations aux amortissements des années 2009, 2010 et 2011 est de 37 500 DZD donc la VNC = 82 500 DZD. le changement est effectué en 2012 alors il faut changer la dotation de 2012 et les années ultérieures.

- La nouvelle dotation à partir de l’année 2012 est de 82 500/ 2,5 = **33 000 DZD**.

L‘évaluation des immobilisations à la clôture de l’exercice

Amortissement : Ensemble immobilier

Les terrains et les constructions constituent des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité même s’ils sont acquis ensemble ; les constructions sont des actifs amortissables, alors que les terrains sont généralement des actifs non amortissables.

- **Les composants** d'un actif sont traités comme des **éléments séparés** si :

Durées d'utilité différentes

Procurent des avantages économiques selon un rythme différent

Les éléments destinés à être remplacés

Il s'agit des éléments principaux d'une immobilisation corporelle devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers pendant la durée d'utilisation prévue pour l'immobilisation. Pour cette catégorie, la comptabilisation à l'origine comme un composant distinct est une obligation pour les exercices présentés sous le nouveau référentiel SCF.

Exemple : *Un immeuble peut être décomposé en :*

Composants	Valeur brute	Durée d'amortissement	Dotations annuelles
Terrain	500 000	- - -	- - -
Fondations et gros œuvre	350 000	50 ans	7 000
Charpente et toiture	200 000	25 ans	8 000
Électricité et platerie	40 000	10 ans	4 000
Chauffage, ventilation, sanitaire & vitrerie	72 000	12 ans	6 000
Aménagements externes	110 000	10 ans	11 000
Câblage informatique	72 000	10 ans	7 200
Révision câblage Informat	15 000	5 ans	3 000

Exemple : *Vedettes et bateaux*

Composants	Valeur brute	Durée d'amortissement	Dotations annuelles
Coque	1 000 000	25 ans	40 000
Moteur	500 000	20 ans	25 000
Electronique	200 000	5 ans	40 000
Hydraulique	50 000	10 ans	5 000

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : La date de début des amortissements

- Il s'agit de la date de début de consommation des avantages économiques qui sont attachés à l'actif.
- Cette date est la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.
- Cette date correspond généralement à la date de PV mise en service.

- Un prorata temporis doit donc être appliqué pour les immobilisations qui ont une date de démarrage des amortissements durant l'année et non pour une année complète.

- Le prorata **sera calculé en fonction du nombre de jour amorti dans l'année sur le nombre de jour total dans l'année.**

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : L'aspect fiscal

Art. 141 du Code des impôts directs et taxes assimilées

Les amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui **sont généralement admis d'après les usages** de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation prévus par voie réglementaire.

Les **éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA** peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement.

Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : L'aspect fiscal

Les durées d'usage en France (non précisées en Algérie)

Type de biens	Durée d'utilisation classique	
	Années	Taux
Bâtiments commerciaux	entre 20 et 50 ans	2 à 5%
Bâtiments industriels	20 ans	5%
Bâtiments industriels légers	entre 6.6 et 15 ans	6.66 à 15%
Immeubles à usage bureaux	25 ans	4%
Agencements et installations	entre 10 et 20 ans	5 à 10%
Mobilier	10 ans	10%
Matériel de bureau	entre 5 et 10 ans	10 à 20%
Matériel industriel lourd	entre 8 et 10 ans	10 à 12.5%
Machines outils et autre matériel industriel	entre 5 et 6,6 ans	15 à 20%
Outillage	entre 5 et 10 ans	10 à 20%
Voitures de société	5 ans	20%
Autres véhicules et matériel roulant	4 ans	25%
Micro-ordinateurs	3 ans	33.33%
Brevets, licences.	5 ans	20%

L‘évaluation des immobilisations à la clôture de l’exercice

Amortissement : L’aspect fiscal

Art. 141 du Code des impôts directs et taxes assimilées

la base de calcul des annuités d’amortissement déductibles est limitée pour **ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d’acquisition unitaire de 1.000.000 DA**. Ce plafond de 1.000.000 DA ne s’applique pas lorsque le véhicule de tourisme constitue l’outil principal de l’activité de l’entreprise. à l’actif pour leur valeur vénale

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : L'aspect fiscal

Principe général : pour les amortissements, il convient de bien distinguer maintenant l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal des immobilisations.

Amortissement comptable	Amortissement fiscal
Base d'amortissement	
Valeur brute – Valeur résiduelle	Valeur brute
Durée d'amortissement	
Durée d'utilisation	**Durée moyenne d'usage** fixées par la profession théoriquement et arbitraires dans la pratique
Mode d'amortissement	
Choisi par l'entreprise : rythme de consommation des avantages économiques	Linéaire ou dégressif sous certaines conditions

Dans le cas où il y a divergence entre les deux amortissements, fiscal et comptable :

Si amortissement fiscal > amortissement comptable ➔ amortissement dérogatoire ; Genèse **d'un passif d'impôt différé**

Si amortissement comptable > amortissement fiscal ➔ réintégration fiscale. Genèse d'un **actif d'impôt différé**

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : L'aspect fiscal

Dans le cas où il y a divergence entre les deux amortissements, fiscal et comptable :
Si amortissement fiscal > amortissement comptable ➔ amortissement dérogatoire ;
Genèse **d'un passif d'impôt différé**
Si amortissement comptable > amortissement fiscal ➔ réintégration fiscale. Genèse d'un **actif d'impôt différé**

Remarque importante

La base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000 DA. **L'excédent de la dotation aux amortissements comptable ne génère pas un impôt différé actif car cette réintégration est issue d'une différence permanente (elle ne sera jamais déductible)**

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : L'aspect fiscal

Positions comptable et fiscale pour les immobilisations non décomposables :

Position comptable	Position fiscale
Immobilisation non décomposable	
Principe général : amortissement sur la durée d'utilisation	Amortissement sur durée d'usage, avec constatation éventuelle d'un amortissement dérogatoire. La durée d'utilisation n'est pas acceptée comme durée d'usage.

L'évaluation des immobilisations à la clôture de l'exercice

Amortissement : L'aspect fiscal

Positions comptable et fiscale pour les immobilisations décomposables :

Position comptable	Position fiscale
Structure ou composant principal	
Amortissement sur la durée d'utilisation	Amortissement sur la durée d'usage,
Composants de 1ère catégorie (pièces subsidiaires)	
Amortissement sur la durée d'utilisation	Non alignement de la position fiscale sur la position comptable : amortissement sur la durée d'utilisation
Composants de 2ème catégorie (grosses réparations	
Amortissement sur la durée d'utilisation (période séparant deux révisions)	Ces composants ne sont pas reconnus sur le plan fiscal, seule la constitution de provisions est admise.

Le traitement comptable et fiscal des provisions et des dépréciations

Provisions et dépréciations : aspects comptables

Définition d’une provision

La provision est définie par le SCF comme étant obligation actuelle de l’entité dont le montant ou l’échéance sont incertaine.

Définition d’une dépréciation d’une immobilisation

La dépréciation d’un actif est la constatation que sa valeur recouvrable est devenue Inférieure à sa valeur nette comptable. Si la valeur recouvrable d’une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d’une perte de valeur.

Provisions et dépréciations : aspects comptables

Définition d’une dépréciation de stock

L’évaluation des stocks à l’inventaire se fait à la valeur la plus faible entre leur coût et la valeur réalisable nette. La ***perte de valeur*** pour dépréciation des stocks n’est pas selon le SCF une provision mais une diminution du stock comptabilisé en charge au titre de l’exercice. La reprise de perte de valeur sera comptabilisée reprise de pertes de valeur

Définition d’une dépréciation de créances clients

L’évaluation des créances à l’inventaire doit prendre en considération le risque de non recouvrement des créances jugée douteuses. Après évaluation du risque, une perte de valeur sur créances doit être comptabilisée;

Provisions : aspects fiscaux

La provision est **définie par la doctrine fiscale comme étant la fraction de bénéfice que l'entreprise met de côté en vue de faire face ultérieurement, soit à une dépréciation d'un élément de l'actif, soit à une perte ou charge**, dont l'objet est, nettement, précisé et qui n'est pas encore effective à la clôture de l'exercice mais que des événements en cours rendent probable.

Il s'agit donc au plan fiscal d'une déduction grevant le bénéfice imposable sous certaines conditions.

Provisions : aspects fiscaux

- Au plan fiscal et selon les dispositions de l'article 141 5éme du code des impôts directs et taxes assimilées, les entreprises ont la latitude de déduire de leur bénéfice" les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événement en cours rendent probables , à condition qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions de la liasse fiscale prévu à l'article 152".

- De ce qui précède il résulte que ,la constitution des provisions est subordonnée à la réunion de certaines conditions

Provisions : aspects fiscaux

1. Conditions de forme:

La déduction des provisions est subordonnée à :

- Leur comptabilisation effective en enregistrant la charge au niveau d'un compte de la classe 6 et en constatant l'amoindrissement de la valeur des investissements, des stocks ou des créances .Ainsi , le défaut de comptabilisation entraîne la réintégration des prétendues provisions au bénéfice imposable.
- Leur enregistrement sur le relevé des provisions annexé à la déclaration annuelle, et ce ,par nature des provision avec la désignation des débiteurs le cas échéant ,et l'indication du montant (Article 152 CID)

Provisions : aspects fiscaux

1. **Conditions de forme:**

- Néanmoins pour cette dernière condition, l'administration fiscale ne peut procéder à la réintégration des provisions en cause **qu' après avoir adressé une mise en demeure avec accusé de réception au contribuable concerné et dans le cas ou ce dernier ne s'est pas exécuté dans le délai de trente jours à compter de la réception de cette mise en demeure (Article 192-2 du CID)**

Provisions : aspects fiscaux

2. Conditions de fond

- La provision doit être destinée à faire face, soit à une dépréciation d'un élément de l'actif (créances , stocks, investissement) ou à une perte, soit à une charge qui ,si elle était intervenue au cours de l'exercice , aurait été , normalement déductible des bénéfices imposables de cet exercice. **Ne sont donc pas déductibles** l**es provisions relatives à des charges non déductibles ou ne remplissant pas les conditions générales et déduction d'une charge.**
- Ne peuvent être ,également ,déductibles du bénéfice fiscal, les provisions destinées à faire face à des dépenses ayant pour contrepartie un accroissement des valeurs d'actif ou à des pertes ou charges qui n'incombent pas à l'entreprise.

Provisions : aspects fiscaux

2. Conditions de fond

- La provision doit être , nettement , précise .Dans ce cas ,il doit y avoir une individualisation précise soit de l'élément de l'actif susceptible d'être l'objet de la dépréciation ou de la perte, soit de la nature de la charge soit susceptible d'être évalué avec une précision suffisante .**En sont exclues ,les provisions forfaitaires .**

- La perte ou la charge **doit être probable et non seulement éventuelle** .Ainsi ,les provisions fondées sur des risques simplement éventuels en sont exclues .

Exemple : Une provision ne peut être constituée pour un éventuel contentieux avec un client tant que celui -ci n'a pas saisi l'entreprise d'une demande ou intenté une action En justice à son encontre

Provisions : aspects fiscaux

2. Conditions de fond

- La probabilité de la perte où de la charge doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice .Ainsi, **une provision n'est pas déductible si elle trouve son origine dans un événement ayant pris naissance après la clôture de l'exercice comptable même si cet événement survient à un moment ou les écriture comptables n'ont pas encore été arrêtées matériellement** .

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

1 Provisions pour pertes probables

Indemnités de Congés payés : Elles se transforment selon le SCF en dettes à payer (428)

Indemnités de licenciement : ne constituent des provisions selon le SCF dans la mesure ou c'est une charge née au cours des exercices futurs.

Indemnités de départ à la retraite

Elles sont provisionnées selon le SCF dans le cadre de la séparation des exercices et en application de la norme IAS 19 sur les avantages au personnel.

Fiscalement, elles ne sont déductibles qu’au moment de leur décaissement par l’entreprise. Elles génèrent des impôts différés actifs. Ce dernier sera soldé au moment de la déduction fiscale

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

2 Provisions pour litiges

- Une entreprise est autorisée, consécutivement à une instance en cours, à anticiper sur une condamnation pécuniaire future et constituer une provision pour frais de procès.

La déduction de la provision est subordonnées aux conditions suivantes :

- l'existence de la procédure judiciaire en cours , à la clôture de l'exercice qui est à l'origine du risque futur,
- **La dépense prévisible ne doit pas être exclue des charges déductibles exemple : amendes et pénalités.**

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

3 Provisions pour garanties

Concernant le secteur automobile, ces provisions reflètent le risque que sur les ventes de l’année, un pourcentage de ces dernières reviennent dans l’entreprise pour des défauts mineurs nécessitant des réparations ou des défauts majeurs nécessitant un remplacement.

Fiscalement, elles ne sont pas déductibles car elles sont forfaitaires. Elles génèrent un impôt différé actif à solder au moment de réalisation de la charge.

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

4 Provision pour grosses réparations

- Ces provisions sont interdites comptablement le nouveau référentiel comptable algérien (SCF). La grosse réparation est comptabilisée comme un composant de l'actif objet de la grosse réparation et sera étalée sur la durée d'amortissement comptable de l'actif. La déductibilité de l'amortissement de ce composant n'est pas encore étudié d'un point de vue fiscal. Ainsi, il faut gérer sa non déductibilité de ce composant par un actif d'impôt différé qui sera réalisé au moment de la dépense effectuée par l'entreprise.

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Dépréciation des stocks

- Une entreprise doit traduire la dépréciation d'un stock au moyen d'une perte lorsque sa valeur de réalisation nette probable à la clôture de l'exercice est inférieure à son coût réel d'achat ou de production
- Exemple : Une entreprise qui obtient 1000 unités d'un produit valorisé au coût unitaire de 1000 DA qui estime que la valeur de réalisation nette probable du produit est de 700 DA /unité constitué une perte égale à:
  (1000 -700) x 1000 = 300 x1000 = 300 000 DA
- Ce montant sera inscrit au débit du compte 6850 par le crédit du compte 3955

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Dépréciation des créances

- Comptablement, une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable. Le caractère probable relève bien évidement d'une question de fait et **aucune règle comptable précise ne permet de déterminer à quel moment exact il convient de comptabiliser la dépréciation.**

- Sur le plan pratique, hormis le cas de l'ouverture d'une procédure judiciaire qui donne date exacte à l'évènement justifiant la dépréciation, il appartient aux entreprises, en fonction de leur activité et de leur historique, de déterminer une règle applicable. A cet égard et afin d'éviter dans la mesure du possible une distorsion avec les règles fiscales, ces dernières pourront constituer une bonne base à la méthode retenue. *Lorsque les effets sont jugés irréversibles, la créance doit être considérée comme irrécouvrable et constatée immédiatement en pertes*

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Dépréciation des créances

FISCALEMENT

- Une (provision pour) dépréciation n'est déductible que si les trois conditions suivantes sont remplies :
- la créance **doit être justifiée, constatée à l'actif et ne doit pas résulter d'un acte anormal de gestion**,
- les événements **en cours à la date de clôture doivent rendre probable la perte supputée**
- **le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé**.

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Dépréciation des créances

FISCALEMENT

- Concernant cette dernière condition, le seul défaut de paiement des créances à l'échéance ne justifie pas la déduction d'une dépréciation si le débiteur est solvable. **En effet, les retards de paiement ne peuvent justifier la déduction d'une provision que si :**
- **une procédure de liquidation judiciaire a été ouverte contre le débiteur**
- **le débiteur est notoirement insolvable et son redressement est improbable**

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Comment déterminer les dépréciations des créances douteuses : de façon forfaitaire ou individualisée ?

- Les règles comptables algériennes prévoient que le montant de cette dépréciation doit être apprécié compte tenu des circonstances et du principe de prudence.

Rappel Le risque étant limité au montant hors taxes de la créance (même si les créances douteuses sont enregistrées pour leur montant TTC), la dépréciation est déterminée comptablement sur cette base hors taxes.

- **Fiscalement**, il en est de même

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Comment déterminer les dépréciations des créances douteuses : de façon forfaitaire ou individualisée ?

Cette définition laisse ainsi l'appréciation de la dépréciation au jugement du chef d'entreprise ou de son comptable. Dès lors, deux solutions se présentent :

- **soit une dépréciation individualisée, client par client,**
- soit une dépréciation forfaitaire (statistiques)

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Comment déterminer les dépréciations des créances douteuses : de façon forfaitaire ou individualisée ?

Fiscalement, le risque de non-recouvrement doit être justifié créance par créance et ne peut pas être déterminé selon un mode forfaitaire. Toutefois, l'Administration et la jurisprudence admettent le recours à une méthode statistique, notamment lorsqu'il s'agit de la seule méthode possible compte tenu du nombre de factures et de leur faible montant. Le recours à une méthode statistique a ainsi été admis dans son principe pour une société de vente par correspondance.

On peut aussi combiner la dépréciation individuelle et statistique

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Quelles sont les méthodes statistiques envisageables ?

- ***il apparaît que les méthodes basées sur la notion de « temps » (créances échues depuis plus de x mois, créances de plus de x mois,...) sont les méthodes les plus fréquemment rencontrées***. Ce sont les méthodes les plus simples à mettre en œuvre, un paramétrage adéquat de la balance âgée est suffisant généralement à déterminer les montants à déprécier. Ce sont également les méthodes les plus simples à justifier auprès d'un contrôleur externe.

- **Attention** Il importe de choisir avec soin les critères retenus pour qualifier les créances. Les critères devront être déterminés sur la base d'une étude historique, permettant de justifier la corrélation entre le retard enregistré et le caractère irrécouvrable de la créance.

Les formes de Provisions et dépréciations et les Modalités de Leur Comptabilisation

5 Dépréciation s'actifs

Quelles sont les méthodes statistiques envisageables ?

Une dépréciation calculée selon un mode statistique est déductible, à condition :

- qu'aucune autre méthode ne puisse être retenue : volume de clients important
- que ce calcul présente un caractère de fiabilité suffisante, et
- que la méthode retenue apparaisse appropriée aux données du problème et fondée sur des données statistiquement tirées de l'expérience passée de l'entreprise

Correction d’erreurs comptables et seuil de signification

Anomalie comptable significative

Le seuil de signification est étroitement lié au principe comptable de l’importance relative défini dans le cadre conceptuel du nouveau Système Comptable Financier (SCF)

Anomalie comptable significative

Le SCF considère que les informations sont significatives si leurs omissions ou leurs inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs basées sur les états financiers. Ces décisions peuvent inclure celles d'investissement, d'achat, d'octroi de fonds pour l'entité, ou autres.

Une **anomalie** est **considérée comme significative** dans les états financiers, quand elle **influence** ou **change les décisions économiques** des utilisateurs de ces états.

Anomalie comptable significative

Le seuil de signification est fixé par le professionnel comptable sur la base de sa perception des besoins économiques des utilisateurs. Cette fixation est un fait de jugement professionnel, et il est raisonnable que le comptable présume, dans ce cadre, que les utilisateurs :

- ont une connaissance du monde des affaires, de l'économie, de la comptabilité et peuvent étudier l'information financière avec diligence ;
- sachent que les états financiers sont préparés et audités tout en tenant compte d'un seuil de signification ;
- connaissent les incertitudes inhérentes à la base de mesure des estimations comptables, au jugement et aux événements postérieurs ;
- tirent une raisonnable décision en se basant sur l'information financière contenue dans les états financiers

Anomalie comptable significative

Les anomalies peuvent prendre la forme d’une erreur ou d’une fraude dans la préparation des états financiers, ou d’une estimation comptable incorrecte ou inappropriée.

- L’évaluation du caractère significatif (ou seuil de signification) d’une constatation faite par le professionnel comptable est sans doute l’une des tâches les plus délicates de sa fonction. C’est avant tout une question laissée au jugement d’un **« expert »** qui **se doit d’être indépendant et compétent.**

Détermination du seuil de signification

Pour déterminer le seuil de signification, le professionnel comptable s'appuie sur deux types de **critères quantitatifs** et **qualitatifs**.

a- les critères quantitatifs : résultat, total bilan, capitaux propres, chiffre d'affaires, etc. Le choix du critère s'effectue par référence aux utilisateurs de l'information et de leurs besoins

b- les critères qualitatifs : ces critères sont liés à l'environnement de l'entreprise. En effet l'impact de certaines omissions ou erreurs sur les jugements des utilisateurs est souvent plus important que l'impact d'autres omissions ou erreurs bien que leurs montants soit le même. Il peut s'agir d'un montant dû à une fraude (détournement) qui est considéré comme plus important (pouvant influencer la décision des utilisateurs) que la même somme résultant d'une erreur non intentionnelle. Par exemple : une erreur dans la charge d'amortissement de 10 000 et une erreur dans la caisse de 10 000 due à un vol ou à un détournement n'ont pas le même impact sur le jugement des utilisateurs.

Détermination du seuil de signification

De manière générale, on pourrait constater que les niveaux du seuil de signification global sont souvent pris dans l'une des fourchettes suivantes, en fonction de la nature et des particularités de l'entité concernée :

- Résultat net des activités poursuivies : 3 à 10 %
- Actifs : 1 à 3%
- Capitaux propres : 3 à 10 %
- Chiffre d'affaires : 1 à 3%
- Rubrique bilancielle minimale : 5 à 10%

Dans la planification de ses travaux de contrôle, le professionnel comptable peut, intentionnellement, situer le seuil de signification acceptable à un niveau plus faible que celui qu'il devrait utiliser pour évaluer les résultats du contrôle. Ceci peut réduire la probabilité de non détection d'anomalies et offre à l'auditeur une marge de sécurité dans son évaluation des effets des anomalies détectées durant l'audit.

Exemple de détermination du seuil de signification

Le bilan et le compte de résultat de la société Ilham présentent les grandes masses suivantes au 31 décembre N (en milliers de dinars).

Actif		Passif et capitaux propres	
Actif non courants	**6 200**	**Capitaux propres**	**6 700**
Immobilisations incorporelles	600	Capital	3 500
Immobilisations corporelles	4 400	Réserves	2 400
Titres de participation	400	Résultat	800
Autres immobilisations financières	800		
		Passifs non courants	**700**
Actifs courants	**6 200**	Provisions IDR	200
Stocks et encours	2 600	Dettes financières à long terme	500
Créances d'exploitations	3 200		
Disponibilités	400	**Passifs courants**	**5 000**
		Dettes fournisseurs	1 500
		Dettes fiscales	3 000
		Dettes financières à court terme	500
Total actif	12 400	Total passif et capitaux propres	12 400

Exemple de détermination du seuil de signification

Le compte de résultats

Charges		Produits	
Charges d'exploitation Autres charges opérationnelles Charges financières Impôt sur les bénéfices Résultat net comptable	23 000 1 600 1 400 400 800	Produits d'exploitation Autres produits opérationnels Produits financiers	25 000 1 000 1 200
Total charges	**27 200**	Total produits	27 200

Exemple de détermination du seuil de signification

- L’actif net (montant des capitaux propres) est de 3 000 + 2 400 + 800 + 500 = 6 700 K DA

- Le résultat net après impôt est de 800 KDA

- Les rubriques du bilan dont les montants sont les moins élevés sont les **provisions IDR**, **les disponibilités** et **les immobilisations incorporelles**.

Exemple de détermination du seuil de signification

- Le seuil de signification peut être fixé à 800 × 5 % = 40 K DA

- Ce chiffre est inférieur à 5 % l'actif net, soit 6 700 × 5 % = 335 K DA
- Il n'est pas supérieur à 10 % de la valeur des disponibilités et des immobilisations incorporelles.
- En revanche, il est supérieur à 10 % des provisions. Aussi tout élément ayant une incidence de 10 % sur la rubrique « Provisions», soit 200 ×10 % = 20 K DA, sera considéré comme significatif

Seuil de signification et SCF

Art. 11 du décret exécutif portant application de la loi comptable

En vertu du **principe d'importance relative** :

- les **états financiers** doivent mettre en évidence **toute information significative**, pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité;
- les **montants non significatifs** peuvent **être regroupés** avec des montants correspondant à des éléments de nature ou de fonction similaires ;

Seuil de signification et SCF

Art. 11 du décret exécutif portant application de la loi comptable

- L’image fidèle des états financiers doit traduire **la connaissance que les dirigeants** ont de la réalité et **de l’importance relative** des événements enregistrés ;
- les normes comptables **peuvent ne pas s’appliquer** aux **éléments sans importance significative.**

Seuil de signification et SCF

Art. 138.4 Arrêté du 26 Juillet 2008

L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou **d'une correction d'erreur fondamentale**, doit être présenté, après approbation par les organes de gestion habilités, comme un **ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (imputation sur le montant du poste « report à nouveau »** de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués).

Seuil de signification et SCF

Art. 38 Arrêté du 26 Juillet 2008

Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes.

Lorsque cet ajustement du solde d'ouverture ou cette adaptation des informations de l'exercice précédent ne peuvent pas être effectués de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe.

Seuil de signification et SCF

Définition de l’erreur fondamentale (glossaire de l’arrêté)

Erreurs découvertes pendant l’exercice en cours et qui sont d’une telle importance que les états financiers d’un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme donnant une image fidèle à la date de leur publication.

La notion d’erreur fondamentale se confond avec la concept d’anomalie significative défini dans les normes d’audit. Anomalies significatives sur lesquelles se basent le commissaire aux comptes pour émettre des réserves ou refuser de certifier les comptes.

Seuil de signification et SCF

Exercices

- Hypothèse : seuil de signification fixé par rapport au résultat net ordinaire à hauteur de 4% de dernier.

- Le résultat net 2011 = 12 000 000 DA.
- Seuil de signification = 4% * 12 000 000
- Seuil de signification = 480 000 DA

Seuil de signification et SCF

Exercice

A/ Correction d'erreurs non fondamentales (insignificatives)

- En juin 2012, le contrôleur comptable détecte une double comptabilisation d'une opération de vente de marchandises due à un bug informatique ponctuel. Le montant HT de la facture est de 200 000 DA alors qu'un produit de vente de 400 000 DA a été comptabilisé.

L'erreur comptable **isolée** est jugée insignificative car inférieur au seuil fixé par l'entreprise.

Seuil de signification et SCF

Exercice

A/ Correction d'erreurs non fondamentales (insignificatives)

- En juin 2012, le contrôleur comptable détecte une double comptabilisation d'une opération de vente de marchandises due à un bug informatique ponctuel. Le montant HT de la facture est de 200 000 DA alors qu'un produit de vente de 400 000 DA a été comptabilisé.

L'erreur comptable **isolée** est jugée insignificative car inférieur au seuil fixé par l'entreprise.

Seuil de signification et SCF

Exercice

Comptabilisation en juin 2012

N° du compte		LIBELLE	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
658**697*** 4457	 411	Autres charges de gestion courantes TVA collectée Créances clients	200 000 34 000	 340 000

* Imputer la correction d'erreurs insignificatives sur le produit en nature peut le mettre en position débitrice.

Seuil de signification et SCF

Exercice

B/ Correction d’erreur comptable fondamentale (significative)

- En septembre 2012, le contrôleur comptable détecte l’omission d’une charge d’entretien d’une machine industrielle car le dossier comptable n’est pas transmis à la comptabilité. Le montant HT de la charge est de 900 000 DA (dépassant le seuil fixé à 480 000 DA)

Seuil de signification et SCF
Exercice
B/ Correction d’erreur comptable fondamentale (significative)

Comptabilisation en septembre 2012

N° du compte		LIBELLE	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
110696 4456	 4016	Report à nouveau : impact des corrections de charges TVA à récupérer Fournisseurs de services	900 000 153 000	 1 053 000

N° du compte		LIBELLE	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
133	 110 796	Actif d’impôt différé Report à nouveau : impact de la correction de reprise de charges	225 000	 225 000

Seuil de signification et SCF
Exercice
B/ Correction d'erreur comptable fondamentale (significative)

Au moment de la liasse fiscale, la charge omise sera déduite et accueillie dans la ligne **autres déductions du tableau 09 : détermination du bénéfice fiscal**.
Le droit fiscal de déduire la charge est réalisée alors l'actif d'impôt différé.

N° du compte		LIBELLE	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
692	133	Impôt différé actif Actif d'impôt différé	225 000	225 000

Origines des assainissements comptables dans le cadre du SCF

- Les avantages au personnel (indemnités de départ à la retraite)
- Les impôts différés
- Les immobilisations corporelles et incorporelles
- Les contrats de location financement (leasing)
- Les contrats à long terme
- La présentation des états financiers

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les avantages au personnel (indemnités de départ à la retraite)

Lors du passage

Selon les dispositions du SCF (136-2) « A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions… »
La première provision doit être calculée à l'ouverture de l'exercice 2009 et être imputée en report à nouveau (sous compte 115 Report à nouveau «Ajustements résultant de changement de méthodes comptables ».

Ensuite le même calcul doit être effectué au 31/12/2009 afin d'ajuster la provision à la baisse ou à la hausse.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les avantages au personnel (indemnités de départ à la retraite)

En régime de croisière, l'évolution du modèle de calcul générera des dotations aux provisions complémentaires traduisant l'augmentation des droits acquis par les salariés. En outre, des charges financières doivent être Comptabilisées afin de refléter l'effet de la **« désactualisation ».** Enfin, des reprises de provisions doivent être constatées à hauteur des démissionnaires, des licenciées et départs en retraite.

Les impôts différés doivent être suivis selon le modèle Excel annexé à cette Présentation.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Les opérations de retraitement peuvent concerner les cas suivants :

- Approche par composant
- Les pièces de rechange spécifiques
- Immobilisations non utilisées
- Immobilisations utilisées et complètement amorties (reconstitution du coût amorti)
- Frais d’emprunt et d’investissement
- Immobilisations en location financement
- Réévaluations
- Couts de démantèlement et de remise en l’état du site
- Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices liées à des immobilisations

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Approche par composant : voir le fichier Excel (traitement des immeubles)

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Les pièces de rechange spécifiques

- Une pièce de rechange spécifique est une pièce dont on sait qu'elle sera utilisée et à quel moment elle le sera. Son remplacement étant planifié, elle ne doit être amortie qu'à compter de son utilisation effective.
- La pièce de rechange de sécurité doit être amortie dès son acquisition sur une période identique à celle de l'immobilisation principale, car les avantages économiques qui y sont attachés résultent de leur disponibilité immédiate.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Immobilisations non utilisées

- Les immobilisations non utilisées suite à leur mise hors service et qui peuvent être destinés :
  - soit à être vendues après démontage,
  - soit à être réutilisées en tant que pièce de rechange pour d’autres équipements,
- doivent être comptabilisées dans le compte « 36 Stocks provenant d’immobilisations »

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Immobilisations non utilisées

Les autres immobilisations non utilisées et ne répondant pas aux deux critères citées ci-dessus :

- seront maintenues à l'actif lors du passage et feront l'objet d'une information dans l' annexe (état financier),
- et feront l'objet d'un traitement approprié après la réouverture, conformément à la règlementation en vigueur régissant la sortie d'actifs.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Immobilisations utilisées et complètement amorties (reconstitution du coût amorti) :
Pour les immobilisations dont la valeur comptable est nulle à la date du passage et qui continuent à procurer des avantages économiques à l'entité, leur traitement peut être envisagé soit par la redéfinition du plan d'amortissement, ou par la réévaluation avec également un nouveau plan d'amortissement.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Frais d'emprunt et d'investissement

Ces frais qui figuraient dans le PCN, comptes 201 et 202, et qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif exigeant une longue période de préparation avant d'être utilisé ou vendu, **sont incorporés dans le coût de cet actif s'ils sont identifiés et remplissent les conditions d'activation.**

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Immobilisations en location financement

Dans le cadre du passage, l'entité (preneur ou bailleur) doit effectuer l'inventaire de ses contrats de location afin de distinguer entre les contrats de location simple et financement. Les premiers ne subiront pas de retraitement de valeur au 31/12/2009. À contrario, la location financement définie par le SCF comme étant des contrats de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat (Art. 135-1, alinéa 2) seront retraités de la manière suivante chez le preneur :

L'immobilisation, objet de la location sera comptabilisée au niveau du preneur en contre partie d'une dette financière (compte 167) à la plus faible des valeurs entre la juste valeur et la somme des paiements minimaux actualisés.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage

Immobilisations en location financement

Reprendre la partie « capital » des loyers antérieurs par le crédit du compte 115 : Report à nouveau avec effet d'impôt différé passif ;

Calcul et comptabilisation des amortissements de l'immobilisation par le débit du compte 115 sur la durée la plus courte entre la durée d'utilité et la durée de location avec effet d'impôt différé actif. ***Voir le fichier Excel : feuille leasing***

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations corporelles

Lors du passage et en régime de croisière

Conformément aux règles générales d’évaluation, les immobilisations Corporelles sont enregistrées en comptabilité au cout historique, déduction faite du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur éventuelles. Si la convention du **cout historique constitue la méthode de référence**, les **entreprises peuvent appliquer la méthode autorisée** à savoir La **réévaluation** et **lors du passage** et **en régime de croisière**

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations incorporelles

Lors du passage

Traitement des frais préliminaires correspondant à des charges par nature

- Ces frais ne sont pas activables et sont comptabilisés lors de leur survenance en charges par nature.
- Lors du passage, ces comptes ainsi que les comptes de résorption y afférents seront annulés en contrepartie du compte 115 « Report à nouveau : Ajustements résultant de changement de méthodes comptables ».
- La constatation d'un impôt différé sera nécessaire dés lors qu'il existe une règle fiscale générant des différences temporelles

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations incorporelles

Lors du passage

Traitement des frais préliminaires correspondant à frais d'approche

- Dans tous les cas où des frais préliminaires seront translatés en immobilisations, il y a lieu de s'assurer que ces dernières répondent aux conditions d'inscription à l'actif, prévues par le SCF.

Les autres immobilisations incorporelles doivent être retraitées selon le technique de la reconstitution du coût amorti. La technique de réévaluation est proscrite dans le contexte local

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les immobilisations incorporelles

En régime de croisière

Les impôts différés générés par la désactivation des frais préliminaire doivent être soldés

Les autres immobilisations incorporelles doivent être comptabilisées selon le coût amorti. La technique de réévaluation est proscrite dans le contexte local

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les stocks

Lors du passage

L'impact du passage sur la détermination des couts.

Les changements introduits dans la détermination des coûts peuvent avoir un impact sur le retraitement. A titre indicatif les points qui suivent, sont à considérer pour lister les retraitements éventuels à effectuer :

- Lorsque le niveau réel de production est inférieur à la capacité normale de production
- La valeur des déchets anormaux de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres dépenses perdues, qui ne sont pas encourues pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent n'est pas inclus dans le coût de production.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les stocks

Lors du passage

L'impact du passage sur les évaluations de fin d'année.

Les travaux de fin de période peuvent donner lieu à des changements. Les tests de dépréciation peuvent conduire à l'enregistrement de perte de valeur.

- La valeur de réalisation nette des stocks doit être déterminée sur la base de l'hypothèse la plus vraisemblable de la valeur probable de réalisation des stocks dans des conditions normales de vente. Il est également tenu compte des données connues après la clôture de l'exercice dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la clôture de l'exercice.
- L'évaluation des stocks à leur valeur de réalisation nette doit aboutir à la constatation de toute dépréciation et perte éventuelle sur les stocks détenus par l'entreprise en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte s'est produite à accueillir dans le 115 lors du passage.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les stocks

En régime de croisière

- Les stocks doivent évaluer chaque fin à la valeur la plus faible entre le coût historique et la valeur nette de réalisation.
- La technique du LIFO est proscrite en SCF
- La gestion intermittente ou permanente du stock est un choix de gestion.

Origines de anomalies significatives dans le cadre du SCF

Les impôts différés : voir le fichier Excel : modèle IDA/IDP